GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35503C
Inscrit le 25 novembre 2014

Audience publique du 8 janvier 2015

**Appel formé par
la société ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 novembre 2014 (n° 34741 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35503C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 25 novembre 2014 par Maître Pierre THIELEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 novembre 2014 (n° 34741 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à l'annulation d'une décision du 22 mai 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 10 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pierre THIELEN et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2015.

Par courrier du 22 mai 2014, référencé sous le numéro 2014-214-SA JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », de lui fournir des renseignements pour le 30 juin 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 1er avril 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960 ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le

24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par la « *Convention* », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désigné par la « *loi du 31 mars 2010* » et, d'un autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée comme suit :

« […] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 1er avril 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 30 juin 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

…

Date de naissance : … *à* …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur …, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements. Monsieur ... serait, selon les autorités françaises, président du conseil d'administration d'un groupe de sociétés dont le capital serait détenu par la société ... SA.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2012 :

- *Veuillez préciser la répartition du capital de la société ... SA pour la période visée ;*
- *Au cas où des cessions de titres seraient intervenues au cours de la période visée, veuillez indiquer la date des cessions, l'identité du cédant et du cessionnaire, le nombre de titres cédés et fournir copies des actes de cessions ;*
- *Au cas où le bénéficiaire des dividendes est toujours la société … SA, transformée le 10 février 2012 en société de droit luxembourgeoise ..., veuillez indiquer l'actionnariat de cette dernière ;*
- *Au cas où la société ... n'est plus le bénéficiaire des dividendes, veuillez identifier le nom du bénéficiaire des dividendes ainsi que l'identification de son actionnariat ;*
- *Veuillez préciser les moyens matériels et humains dont dispose la société ... SA à l'adresse de son siège. Veuillez indiquer par ailleurs le volume de courrier reçu par la société à son siège ;*
- *Veuillez préciser à quoi correspondent les immobilisations financières inscrites à l'actif de la société ... SA d'un montant de …,- EUR (exercice du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) et d'un montant de … EUR (exercice du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011) ;*
- *Veuillez préciser à quoi correspondent les créances inscrites à l'actif de la société ... SA d'un montant de … EUR (exercice du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) et d'un montant de … EUR (exercice du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011) ;*

- *Veuillez indiquer à quoi correspondent les dettes inscrites au passif de la société ... SA d'un montant de … EUR (exercice du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) et d'un montant de … EUR (exercice du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011) ;*
- *Veuillez identifier les titulaires des comptes courants dans la société ... SA. ;*
- *Veuillez identifier les bénéficiaires des avances de … EUR (solde au 31 décembre 2012) et de … EUR (solde au 31 décembre 2011) dans la société ... SA et veuillez indiquer si un contrat de prêt a été passé entre ces bénéficiaires des avances et la société ... SA. Dans l'affirmative, veuillez fournir une copie de ces contrats ;*
- *Veuillez identifier les comptes bancaires dont la société ... SA est titulaire, préciser qui a procuration sur ces comptes et indiquer si ces comptes sont mouvementés.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2014, la société ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 22 mai 2014.

Dans son jugement du 6 novembre 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé et condamna la société ... aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 25 novembre 2014, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 6 novembre 2014.

Le délégué du gouvernement réitère son moyen d'irrecevabilité du recours sous analyse au motif que la société ... ne justifierait pas d'une lésion ou d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain. Il soutient que l'intérêt à agir impliquerait un lien personnel avec l'acte et une lésion individuelle par le fait de l'acte, mais qu'en l'espèce, la société ... n'intenterait pas son action judiciaire dans son intérêt personnel dans la mesure où la décision entreprise ne serait pas susceptible de lui causer un préjudice actuel, direct et certain. Il fait valoir que les renseignements demandés ne seraient pas des données couvertes par un secret commercial ou professionnel opposable à l'administration, mais constitueraient des documents que la société ... serait tenue de tenir, de conserver et de révéler sur demande aux autorités fiscales nationales dans le cadre tant interne de la procédure d'établissement de l'impôt luxembourgeois que de celui de l'échange de renseignements international obligatoire. L'appelante se bornerait à remettre en cause la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour la clarification de la situation fiscale du contribuable français visé dans la demande litigieuse sans invoquer un quelconque grief personnel et direct, alors que les investigations menées par l'administration fiscale française pourraient faire apparaître des éléments de nature à influer sur l'établissement de l'impôt dû par Monsieur ... en confirmant ou infirmant les soupçons des autorités françaises. Le représentant étatique estime que par son attitude, l'appelante entraverait l'enquête étrangère et empêcherait l'établissement de l'impôt éventuellement dû par le contribuable concerné.

C'est à juste titre que les premiers juges ont relevé d'abord qu'aux termes de l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 31 mars 2010, un recours en annulation contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements est ouvert « *à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné* ». Or, dans la mesure où non seulement la décision d'injonction déférée a été adressée à l'appelante, qui est dès lors à considérer comme destinataire de l'acte administratif actuellement soumis au contrôle du juge administratif, mais où les renseignements sollicités concernent directement l'appelante en ce sens qu'ils portent, notamment, sur son propre actionnariat et son propre fonctionnement, celle-ci doit être considérée comme personne visée par cette décision à laquelle l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 31 mars 2010 ouvre un droit à un recours en annulation contre cette décision.

La Cour tient à ajouter qu'il est vrai que la loi soumet les personnes relevant de la souveraineté fiscale luxembourgeoise à un certain nombre d'obligations déclaratives, documentaires, voire de comptabilisation et de collaboration avec les administrations fiscales et ce pour les besoins de l'établissement à la fois des impôts dont elles sont personnellement redevables et des impôts dus par d'autres personnes. Cependant, même si ces obligations documentaires et de comptabilisation à charge desdites personnes ont pour corollaire le droit pour l'administration d'obtenir communication, voire d'accéder aux documents afférents, il n'en reste pas moins que ces derniers restent toujours la propriété des personnes les ayant établis ou reçus, de manière que l'exercice de son droit de communication et d'accès par l'administration - que ce soit pour les besoins de l'imposition de la personne concernée même ou d'un tiers - s'analyse en principe en une atteinte à cette propriété, et que ledit droit de l'administration n'est pas illimité, mais doit être instauré par la loi et se trouve soumis aux conditions y prévues. Dans ces conditions, une personne à l'égard de laquelle l'administration fiscale entend exercer son droit de communication ou d'accès a un intérêt légitime et personnel patent à faire contrôler la légalité de l'acte décisionnel afférent par le juge compétent.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont reconnu à la société ... un intérêt suffisant à agir et qu'ils ont rejeté le moyen d'irrecevabilité étatique.

L'appel est dès lors recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai prévus par la loi.

L'appelante précise d'abord que la décision directoriale du 22 mai 2014 indiquerait que la demande des autorités françaises serait certes fondée à la fois sur la Convention et la directive 2011/16, mais qu'elle ne contiendrait aucune mention relative aux bases légales sur lesquelles elle est fondée. L'appelante en déduit que ladite décision s'appuierait essentiellement sur la Convention et la loi du 31 mars 2010 et que sa validité serait à examiner par rapport à ces mêmes dispositions. Elle admet néanmoins qu'en tout état de cause, la terminologie utilisée par la directive 2011/16 serait la même et qu'elle prévoirait la même condition du caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités.

Une demande d'échange de renseignements provenant des autorités françaises peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 22 de la Convention. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-

double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions respectivement conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, l'injonction directoriale déférée indique que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16, mais elle fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Eu égard à l'argumentation pertinente du délégué du gouvernement suivant laquelle la procédure prévue par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 est applicable dans le cadre de l'application à la fois de l'article 22 de la Convention et de la directive 2011/16 au vu du renvoi prévu par l'article 9 de la loi du 29 mars 2013, il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision déférée que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013, de manière que la validité de la décision directoriale déférée sera vérifiée par rapport à ces deux ensembles de dispositions.

L'appelante examine le critère de la pertinence vraisemblable prévu par l'article 22 de la Convention qui permettrait l'échange de toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des Etats signataires, mais qui prohiberait les « *pêches aux renseignements* » dont il serait peu probable qu'elles soient pertinentes pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Relativement au contrôle du respect de ce critère, l'appelante rejoint certes les premiers juges dans leur position que le pouvoir de contrôle de l'Etat requis ne serait pas purement formel mais s'étendrait à la pertinence vraisemblable, mais les critique pour avoir retenu qu'ils étaient appelés à vérifier non pas si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle, lequel justifie la demande de renseignements, est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant. Elle estime que ses arguments en fait et en droit démontreraient que la matérialité des faits ne justifierait pas la demande de renseignements des autorités françaises sans qu'une vérification de cette matérialité des faits soit requise. Ainsi, très peu d'éléments dans la demande de renseignements étayeraient que Monsieur ... serait dirigeant des filiales françaises de l'appelante, de manière qu'un lien avec les demandes concernant les immobilisations financières, les créances et les dettes de l'appelante ne se trouverait pas établi.

L’appelante conteste en deuxième lieu le fait par le tribunal de s’être rapporté aux modifications apportées en l’année 2012 au commentaire du Modèle de convention fiscale de l’OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », et plus particulièrement au commentaire de l’article 26 dont le point 5 précise désormais que les autorités de l’Etat requis peuvent certes solliciter des explications complémentaires au cas où les explications d’ores et déjà fournies par les autorités de l’Etat requérant ne leur paraissent pas suffisamment claires afin d’établir la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, mais qu’il n’appartient pas aux autorités de l’Etat requis de refuser de transmettre les renseignements demandés une fois que ces explications supplémentaires leur ont été fournies au motif qu’elles ne sont pas suffisantes pour conclure que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents. L’appelante estime que l’échange de lettres relatif à l’avenant du 3 juin 2009, ayant modifié l’article 22 de la Convention, stipule clairement que les demandes de renseignements devraient être soumises dans le respect du commentaire du Modèle de convention dans sa version de l’année 2005, de manière que la référence à une version postérieure du commentaire serait contraire à l’échange de lettres prévisé et à la loi du 31 mars 2010 l’ayant ratifié. En outre, le tribunal ne serait pas cohérent en énonçant, d’une part, que des amendements postérieurs au commentaire pourraient être pris en compte pour autant qu’ils n’auraient pas pour effet de modifier l’étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux et, d’autre part, en acceptant les limitations au droit de contrôle de l’Etat requis ajoutées par la modification du commentaire de Modèle de convention en 2012 tout en constatant la restriction substantielle apportée par cette modification. Or, ce serait toujours le législateur luxembourgeois qui créerait les normes en droit fiscal luxembourgeois et l’OCDE n’aurait pas de pouvoir de faire des lois au Luxembourg ni ne bénéficierait d’une délégation d’un pouvoir créateur de droit.

Toujours dans le cadre de son examen du critère de la pertinence vraisemblable, l’appelante se prévaut d’un courrier de la Direction générale française des finances publiques du 16 octobre 2014 dont il se dégagerait que Monsieur ... ne ferait plus l’objet d’une procédure d’examen pour les années 2010 à 2012 et que la procédure antérieure serait clôturée, courrier qui établirait que les autorités françaises seraient en aveu de n’avoir plus besoin d’aucun élément d’information pour la période couverte par la demande de renseignements litigieuse, en sorte que celle-ci ne saurait plus être considérée comme pertinente faute de procédure en cours. L’appelante ajoute que le respect du caractère vraisemblablement pertinent des renseignements devrait être apprécié au moment de la communication des renseignements et non pas au moment de la demande originaire. De même, dans la mesure où une administration fiscale luxembourgeoise ne saurait obtenir des informations contre un justiciable luxembourgeois qu’à la condition qu’une procédure fiscale soit effectivement ouverte contre lui, une injonction de fournir des informations en dehors d’un tel cadre serait contraire à la législation luxembourgeoise, ce qui entraînerait qu’une injonction pour donner suite à une demande étrangère d’obtenir des renseignements en dehors d’une procédure en cours dans l’autre Etat rentrerait dans l’exception qu’un Etat n’a pas à prendre des mesures administratives qui seraient contraires à sa propre législation.

L’article 22 de la Convention, dans la teneur lui conférée par l’Avenant du 3 juin 2009, dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l’administration ou l’application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l’imposition qu’elle prévoit*

n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que la Cour partage l'approche des premiers juges consistant à dire que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint encore les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1[er], dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub* k) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne* (…) », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

b) la finalité fiscale des informations demandées.

L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub* 8), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de

penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif* ».

La norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive.

Relativement à la question de savoir si et dans quelle mesure les autorités de l'Etat requis sont en droit de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par la demande d'échange soumise par l'Etat requérant, les premiers juges ont relevé à juste titre que l'échange de lettres relatif à l'avenant du 3 juin 2009 précise que « *l'Etat requérant soumettra ses demandes de renseignements dans le respect des commentaires relatifs à l'article 26 de la version 2005 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE* ».

Le commentaire se rapportant à l'article 26 du Modèle de convention, dans sa version de 2005, indique au paragraphe 5 ce qui suit : « *La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* ».

La Cour est amenée à constater que la condition de la pertinence vraisemblable a pour but d'empêcher de la part de l'Etat requérant des pêches aux renseignements ou des sollicitations de renseignements dont le défaut de pertinence probable appert dès la

demande, ce qui implique nécessairement que l’Etat requis n’est pas obligé de donner suite à une demande d’échange si cette condition ne se trouve pas vérifiée et qu’il doit être autorisé à contrôler le respect de cette condition d’application expressément prévue dans le texte de l’article 26 du Modèle de convention et reprise par l’article 22 de la Convention. Dans ces conditions, la Cour partage entièrement l’analyse des premiers juges suivant laquelle le Modèle de convention, dans sa teneur de l’année 2005, n’exclut pas que les autorités compétentes de l’Etat requis contrôlent elles-mêmes la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, de sorte qu’*a priori* il n’y a pas lieu de s’écarter de la jurisprudence constante des juridictions administratives admettant que le directeur doit se livrer à un contrôle *ex ante* de la pertinence vraisemblable des informations demandées, sous le contrôle des juridictions administratives. En effet, en adoptant l’avenant du 3 juin 2009 et l’échange de lettres y relatif avec la précision expresse d’introduire l’échange de renseignements conformément au Modèle de convention dans sa version de 2005, la France et le Luxembourg ont nécessairement convenu entre autres de la répartition des rôles et pouvoirs respectifs des autorités des deux Etats découlant dudit Modèle.

Il est vrai que le paragraphe 5 du commentaire de l’article 26 du Modèle de convention a été modifié, par amendement adopté le 17 juillet 2012, en ce sens qu’il a été complété par les développements suivants :

« *Dans le contexte de l’échange de renseignements sur demande, la norme exige qu’au moment où la demande est formulée, il doive y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu’une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d’une enquête en cours n’est possible qu’après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu’il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l’enquête sous-jacents. Lorsque l’État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c’est-à-dire lorsqu’elle demande des renseignements dont il est peu probable qu’ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours* ».

Il est encore vrai que le caractère dynamique et évolutif du Modèle de convention en général et du standard de l’échange de renseignements en particulier peut être admis dans le cadre de l’application et de l’interprétation de conventions de non-double imposition entrées en vigueur avant l’adoption d’amendements au commentaire du Modèle de convention dans la mesure où, notamment, ces amendements peuvent être considérés comme simples clarifications de l’interprétation ou précisions sur des difficultés d’application du texte de la convention conclue, de manière que ces amendements respectent les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires. Par contre, aucun amendement au commentaire du Modèle de convention qui aurait pour effet de modifier l’étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de non-double imposition ratifiée par eux ne saurait être pris en compte, étant donné qu’il porterait atteinte aux pouvoirs respectifs du Grand-Duc de faire les Traités et de la Chambre des Députés de les approuver par une

loi, ces prérogatives prévues par l'article 37, alinéa 1er, de la Constitution étant l'expression du pouvoir souverain de l'Etat pour fixer l'étendue de ses engagements de droit international et impliquant nécessairement que toute modification apportée aux engagements internationaux du Luxembourg devra être convenue et approuvée dans les mêmes formes que les engagements initiaux (cf. Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185C du rôle).

Ainsi, dans la mesure où l'amendement susvisé du 17 juillet 2012 au paragraphe 5 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention serait à interpréter comme nouvelle restriction au pouvoir de l'autorité compétente de l'Etat requis de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas comme invitation à ladite autorité de se concerter autant que possible avec l'Etat requis afin d'obtenir des assurances suffisantes quant au respect de cette condition, plutôt que de rejeter d'emblée une demande d'échange, la Cour partage pleinement la conclusion des premiers juges suivant laquelle pareille restriction serait contraire aux accords conclus entre les autorités françaises et luxembourgeoises tels qu'entérinés par le législateur luxembourgeois par la loi du 31 mars 2010 et ne serait pas susceptible d'être prise en compte.

La directive 2011/16 ne comporte aucune disposition qui serait de nature à infirmer, dans le cadre de son application, cette conclusion dégagée par rapport à la Convention.

En ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est néanmoins limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère, un tel débat devant, le cas échéant, être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées.

En l'espèce, la demande de renseignements des autorités françaises du 1er avril 2014, qui définit exclusivement Monsieur ... ... comme personne faisant l'objet du contrôle, précise qu'il « *fait actuellement l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle* » et indique que la période visée par le contrôle englobe les années 2011 et 2012.

Cette procédure d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, ci-après désignée par la « *procédure ESFP* », confère aux autorités fiscales certains pouvoirs d'investigation et au contribuable concerné certaines garanties. Elle se trouve encadrée par un certain délai dans lequel elle doit avoir été exécutée et par les effets de sa clôture. Ainsi, l'article L.50 du Livre des procédures fiscales français, ci-après désigné par le « *LPF* », pose le principe qu'après la clôture de la procédure ESFP, l'administration ne peut procéder

à l'égard du même contribuable à des rectifications ultérieures pour le même impôt et la même période, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L.16-0 BA LPF, au titre d'une période postérieure, ainsi que sous réserve des deux exceptions prévues aux articles L.188 A LPF et L.188 B LPF.

L'appelante a soumis comme pièce un courrier de la Direction générale des Finances publiques, direction nationale des vérifications de situations fiscales, du 16 octobre 2014 adressé à Monsieur ... et l'informant de ce que « *la procédure d'examen contradictoire de votre situation fiscale personnelle qui a été engagée par l'avis du 02/07/2013 pour les années 2010, 2011 et 2012 est achevée. Ce contrôle se conclut sans rectification* ».

Or, dès lors que la demande de renseignements étrangère indique comme but fiscal l'exécution d'une procédure fiscale spécifique prévue dans la législation de l'Etat requérant autorisant l'autorité compétente à procéder à des redressements d'impôts à l'égard d'un contribuable déterminé et dont la clôture empêche en principe la fixation de redressements ultérieurs tandis que le tiers détenteur des renseignements soumet en cause des documents des autorités de l'Etat requérant de nature à indiquer, sans autres réserves formulées, la clôture de la procédure invoquée par les autorités étrangères comme fondement de l'utilisation des renseignements sollicités à l'égard du contribuable visé dans la demande de renseignements, la vérification de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements par l'autorité compétente de l'Etat requis peut légitimement comporter l'examen de la question de savoir si cette procédure est effectivement encore en cours au moment où ladite autorité est appelée à décider sur les suites à donner à la demande étrangère et si partant les renseignements à fournir pourront toujours être mis à la base de redressements d'impôts. Dans le cadre de la procédure d'échange de renseignements, l'examen de cette question peut dans cette hypothèse comporter une analyse sommaire de la législation interne de l'Etat requérant aux fins d'analyser si la continuation affirmée de telle procédure n'est pas manifestement en contradiction avec ladite législation, sans que cette analyse puisse aboutir à un examen global de la conformité des démarches des autorités de l'Etat requérant avec l'ensemble de sa législation interne, pareil contrôle de légalité étant réservé aux instances de recours de l'Etat requérant.

Le courrier des autorités françaises du 16 octobre 2014 informe Monsieur ... de ce que la procédure ESFP initiée à son égard pour les années 2010 à 2012, donc également en ce qui concerne la période concernée par la décision directoriale déférée, a été clôturée sans redressements et ce sans faire aucune réserve quant à des redressements pouvant encore être opérés ultérieurement sur base des renseignements susceptibles d'être obtenus suite à la demande de renseignements du 1er avril 2014. Au vu des effets rattachés en principe par l'article L.50 LPF à la clôture d'une procédure ESFP et au vu du libellé univoque, sans aucune réserve formulée, du courrier du 16 octobre 2014, un examen purement superficiel, par l'autorité compétente de l'Etat requis, de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités pourrait dès lors aboutir *a priori* à la conclusion que la procédure ESFP engagée à l'égard de Monsieur ... le 2 juillet 2013 et encore en cours le 1er avril 2014, date de la demande de renseignements litigieuse, a été clôturée par l'autorité compétente française le 16 octobre 2014 sans attendre le résultat de cette demande et que les renseignements sollicités avaient perdu leur pertinence vraisemblable au vu précisément de la clôture de la procédure dans le cadre de laquelle ils étaient initialement appelés à être exploités.

Néanmoins, l'article L.50 LPF érige les cas prévus par les articles L.188 A et L.188 B LPF en exceptions au principe de l'interdiction de nouveaux redressements après la clôture d'une procédure ESFP. L'article L.188 A LPF prévoit que, lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire

des renseignements concernant soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209 B du Code général des impôts avec une entreprise ou une entité juridique exploitant une activité ou établie dans cet Etat ou ce territoire, soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer, soit ces deux catégories de renseignements, les omissions ou insuffisances d'imposition y afférentes peuvent être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Dans la mesure où la demande de renseignements litigieuse fait état de la finalité d'établir des revenus salariés, professionnels et de capitaux perçus par Monsieur ... par le biais notamment de l'appelante, elle est partant susceptible de rentrer dans le champ d'application de la disposition de l'article L.188 A LPF.

Il se dégage encore clairement de l'alinéa 2 de cette dernière disposition que l'exception y consacrée ne trouve application que « *dans la mesure où le contribuable a été informé de l'existence de la demande de renseignements, au moment où celle-ci a été formulée, ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire au moment où cette réponse est parvenue à l'administration* ».

En l'espèce, les autorités françaises ont communiqué au-delà du courrier prévisé du 16 octobre 2014 également un courrier de la Direction générale des Finances publiques, direction nationale des vérifications de situations fiscales, du 2 avril 2014 adressé à Monsieur ... et l'informant de ce qui suit :

« *Paris, le 02/04/2014*

Monsieur,

Conformément aux dispositions de l'article L 188 A du Livre des Procédures Fiscales (LPF), j'ai l'honneur de vous informer que deux demandes d'assistance administrative internationale concernant M. ... ... ont été adressées aux autorités fiscales belges le 01/04/2014.

Les rehaussements éventuels afférents à ces demandes pourront être notifiés jusqu'à la fin de l'année qui suivra celle de la réponse de l'autorité compétente étrangère et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (sous réserve des dispositions de l'article L 186 du LPF).

Par ailleurs, je vous précise que les dispositions de l'article L 12 du Livre des Procédures Fiscales précisent que la durée de l'ESFP, qui ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification, peut cependant être prorogée « des délais nécessaires à l'Administration pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger ».

Par conséquent, je vous informe que :

- *l'examen de situation fiscale personnelle de M. ... ... pour les années 2010, 2011 et 2012 engagé par l'avis n°… du 02/07/2013 (présenté le 08/07/2013 et revenu au service avec la mention « non réclamé ») pourra, compte tenu des demandes d'assistances administratives internationales, être prorogé du nombre de jours nécessaires à l'administration pour obtenir les renseignements demandés aux autorités étrangères.*

Les dispositions citées du LPF sont reproduites au verso.

Je me tiens à votre disposition pour tous renseignements complémentaires.

Je vous prie d'agréer, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée ».

Force est de constater que si ce courrier s'analyse certes en information au contribuable concerné sur l'existence de demandes d'échange de renseignements internationales, conformément à l'alinéa 2 de l'article L.188 A LPF, il ne mentionne que des demandes d'assistance administrative internationale adressées aux « *autorités belges le 01/04/2014* », mais non pas la demande adressée le même jour aux autorités luxembourgeoises, à savoir au directeur. Il faut en déduire *a priori* que Monsieur ... n'a pas été informé sur l'existence de la demande d'échange de renseignements adressée au directeur le 1er avril 2014, de manière qu'il n'est pas établi en cause que ce droit à une information garanti au contribuable concerné, s'analysant pareillement en condition d'application de l'article L.188 A LPF posée par cette disposition-même, a été respecté en l'espèce et, partant, que cette exception ait pu trouver application en l'espèce pour fonder le maintien de la faculté pour les autorités françaises de procéder à des redressements d'impôt sur base des renseignements le cas échéant obtenus à partir du Luxembourg.

En deuxième lieu, l'article L.50 LPF prévoit dans son alinéa 2 une seconde exception en renvoyant, tout comme l'article L.51, 7° LPF, à l'article L.188 B LPF consacrant comme exception au principe de l'interdiction de nouveaux redressements après la clôture d'une procédure ESFP le dépôt d'une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux points 1° à 5° de l'article L.228 LPF. Or, il n'a point été établi, voire même seulement allégué en cause qu'une telle plainte aurait été déposée en France à l'encontre de Monsieur ..., de manière que cette exception ne peut non plus être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Par voie de conséquence, en l'état actuel du dossier, il y a lieu de conclure que suite au courrier du 16 octobre 2014 communiqué à Monsieur ... et à défaut d'un courrier ayant informé Monsieur ... de l'existence de la demande d'échange de renseignements à destination du directeur du 1er avril 2014, aucune des exceptions pour tenir en échec le principe posé par l'article L.50 LPF suivant lequel, après la clôture de la procédure ESFP, l'administration ne peut procéder à l'égard du même contribuable à des rectifications ultérieures pour le même impôt et la même période, ne se trouve vérifiée afin de permettre aux autorités françaises d'utiliser les renseignements sollicités des autorités luxembourgeoises comme base à de nouveaux redressements d'impôts. Dans la mesure où il faut partant conclure, en l'état actuel des éléments soumis au dossier, que les autorités ne pourront plus se fonder sur les renseignements sollicités auprès de l'appelante pour procéder à des redressements d'impositions pour les années 2010 à 2012, un but fiscal dans lequel ces renseignements pourront être utilisés n'est partant pas établi à suffisance de droit et de fait, de sorte que la pertinence vraisemblable desdits renseignements laisse d'être vérifiée.

C'est partant à tort que le directeur a fait droit à la demande de renseignements litigieuse du 1er avril 2014 en l'état actuel des éléments soumis au dossier, de manière que l'appel est justifié et que la décision déférée encourt l'annulation, le tout par réformation du jugement entrepris du 6 novembre 2014.

Même si l'appelante a ainsi obtenu gain de cause, sa demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 € est néanmoins à rejeter, étant donné que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 25 novembre 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 6 novembre 2014, annule la décision directoriale déférée du 22 mai 2014,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 € formulée par l'appelante,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 8 janvier 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier de la Cour administrative